

## Reflexiones sobre la reducción de la conflictividad tributaria en el ámbito europeo a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva<sup>1</sup>

AURORA RIBES RIBES

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

1. El derecho europeo a la tutela judicial efectiva y su protección a través del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. 2. Sobre el correcto ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva como estrategia para reducir la conflictividad tributaria. 2.1. Conexión de la tutela judicial efectiva con la cuestión prejudicial: propuesta de mejora. 2.2. Tutela judicial efectiva y legitimación activa: la insuficiente protección de terceros con intereses legítimos ante el Tribunal de Luxemburgo. Bibliografía.

RESUMEN. Siendo el derecho a la tutela judicial efectiva una garantía consagrada a nivel internacional, el presente trabajo aborda el análisis de dos aspectos concretos sobre su protección en el marco europeo desde la óptica tributaria, cuales son, de una parte, la interactuación entre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (atendida la doble cobertura de este derecho a través de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo de Derechos Humanos); y, de otra parte, la conexión de la tutela judicial efectiva con la cuestión prejudicial y con la protección de terceros con intereses legítimos ante el Tribunal de Luxemburgo, en aras a la reducción de la creciente conflictividad tributaria.

### 1. EL DERECHO EUROPEO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y SU PROTECCIÓN A TRAVÉS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El derecho a la jurisdicción o derecho a la tutela judicial efectiva constituye una garantía universal. Significa ello que su virtualidad no se limita al ámbito interno estatal, sino que trasciende al plano supranacional, donde goza de reconocimiento positivo explícito. Así lo atestiguan tanto la Declaración Universal de Derechos Humanos, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyos artículos 10 y 14.1, respectivamente, reconocen este derecho a toda persona con independencia de su nacionalidad.

En el ámbito europeo, el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), señala que “toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra

---

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación “Los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional” (PROMETEO/2016/053), concedido por la Generalitat Valenciana a grupos de investigación de excelencia.

ella”. Este *dictum*, que representa el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, se completa con una serie de garantías, recogidas en los apartados 2 y 3 del mismo precepto.

Como es sabido, el artículo 10 de la Constitución española (CE) dispone que “las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”, por lo que las conclusiones que podamos extraer de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) relativa al tema que nos ocupa encierran una gran relevancia, en cuanto sirven como criterio de interpretación de los derechos y garantías procesales reconocidos en nuestra Constitución, toda vez que la CEDH es Derecho directamente aplicable en España (art. 96 CE), y lo es con la interpretación que de él realice el TEDH (art. 45 CEDH).

Paralelamente, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>2</sup> (CDFUE) proclama un conjunto de derechos personales, civiles, políticos, económicos y sociales de los ciudadanos y residentes de la UE, entre los que se encuentra el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial. La finalidad de este instrumento es reafirmar los derechos que emanan de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los países de la UE, del CEDH, las Cartas Sociales adoptadas por la UE y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del TEDH, con vistas a otorgar una mayor visibilidad a los derechos fundamentales y velar, a la postre, por la seguridad jurídica dentro de la UE.

Conviene reseñar, por tanto, que la CDFUE se ha convertido en uno de los elementos constitutivos del “bloque de constitucionalidad” –con valor de Derecho originario–, al dotar a la UE de un verdadero catálogo de derechos fundamentales<sup>3</sup>, que también vincula a los países de la UE cuando aplican la legislación comunitaria<sup>4</sup>.

Ello se traduce en que tales derechos atribuyen a los ciudadanos europeos la posibilidad de invocarlos, tanto ante el TJUE solicitando la tutela judicial con respecto a todo acto comunitario que les afecte, bien por vía indirecta, mediante la interposición de la cuestión prejudicial, bien por vía directa, contra los actos de los que sean destinatarios o que les afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que les afecten directamente y que no incluyan medidas de

---

<sup>2</sup> En 1999, con el fin de destacar su importancia, el Consejo Europeo consideró oportuno recoger en una Carta los derechos fundamentales vigentes en la UE. La CDFUE fue formalmente proclamada en Niza, en diciembre de 2000, por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión. Adquirió eficacia jurídica vinculante en la UE con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en diciembre de 2009, y en la actualidad tiene la misma validez jurídica que los tratados de la UE.

<sup>3</sup> Como afirma FAGGIANI, “aceptando la existencia de un marco europeo común y vinculante, se contribuye progresivamente a reducir las distancias entre los ordenamientos que componen la UE y a reforzar la confianza en los sistemas de justicia de sus Estados miembros, dando unidad al sistema”. FAGGIANI, V.: “El derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, en *Revista General de Derecho Europeo*, n.º 33, 2014, p. 6.

<sup>4</sup> Véase el artículo 51.1 CDFUE.

ejecución, como ante los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la UE.

De conformidad con el artículo 47 CDFUE: “Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley (...)”. La complejidad estructural de este derecho, integrado a su vez por una pluralidad de derechos, requiere el respaldo de garantías específicas, contempladas también en el mismo artículo.

Llegados a este punto, procede efectuar una primera aproximación al nivel de protección efectiva del derecho a la tutela judicial que los obligados tributarios pueden obtener, con base en el CEDH y en la CDFUE, ante el esquema de órganos jurisdiccionales de la UE (TJUE y TEDH).

Por lo que respecta a la CEDH, es el artículo 6.1, como se ha señalado, el que alberga el derecho a la tutela judicial efectiva, bajo la rúbrica de “derecho a un proceso equitativo”. Llama la atención que lo primero que tuvo que despejar el TEDH fue el interrogante acerca del reconocimiento de un “derecho de acceso a los tribunales” que, como tal, no viene recogido expresamente en el precepto. Atendido su carácter previo y necesario para la existencia del resto de derechos<sup>5</sup> que configuran la tutela judicial efectiva, el Tribunal europeo entendió incluido aquel, desde el primer momento (Sentencia de 21 de febrero de 1975, Asunto *Golder contra Reino Unido*), como presupuesto lógico del “derecho a un proceso equitativo”, que se alcanza con la aplicación global de las distintas vertientes del mismo comprendidas en el citado artículo<sup>6</sup>.

A los efectos del presente trabajo, empero, la cuestión nuclear estriba en dilucidar si el artículo 6.1 CEDH es o no aplicable a la materia tributaria. La literalidad del artículo –“Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”–, propició que la Comisión europea<sup>7</sup> negara la proyección del mismo respecto a los procedimientos tributarios, habida cuenta de que tales procedimientos pertenecen al Derecho público y no al Derecho privado, sin perjuicio de que las medidas fiscales puedan repercutir en el derecho a la propiedad del contribuyente.

---

<sup>5</sup> Sobre los diversos derechos reconocidos en el artículo 6 CEDH y la doctrina jurisprudencial del TEDH acerca de ellos, véase: MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002, pp. 101-112.

<sup>6</sup> CABAÑAS GARCÍA, J. C.: “El derecho fundamental a la justicia civil y su configuración por el Tribunal Constitucional”, en *Revista General de Derecho Constitucional*, n.º 16, 2013, p. 12.

<sup>7</sup> Véanse, entre otras, las Decisiones de la Comisión europea de 25 de mayo de 1966, en el Asunto *ABCD contra Holanda*; de 6 de marzo de 1989, en el Asunto *Helmut Rantner contra Austria*; de 13 de abril de 1989, en el Asunto *Ijzergieterij-en Machinefabriek J. Zimmer en Zonen B.V. contra Holanda*; de 12 de octubre de 1994, en el Asunto *Voggenberger Transport GmbH contra Austria*; y de 15 de mayo de 1996, en el Asunto *Raimo Kaira contra Finlandia*.

Esta postura fue también refrendada por el TEDH, a través de dos pronunciamientos<sup>8</sup> en los que se declara de modo expreso que el artículo 6.1 no es aplicable, con carácter general, a los procedimientos tributarios ordinarios. Tal afirmación solo admite dos excepciones, relativas a supuestos referidos a la materia tributaria en la medida en que, de una parte, impliquen la determinación de derechos y obligaciones civiles o, de otra parte, supongan la aplicación de una carga penal contra una persona. Como afirma Martínez Muñoz, “a través de estas excepciones las garantías que componen el derecho a un proceso justo se van extendiendo a ciertos procedimientos en el campo del Derecho tributario, lo que hace cada vez más difícil defender la doctrina general mantenida por el Tribunal Europeo (...)”<sup>9</sup>.

Ciertamente, ésta es la interpretación que deriva implícitamente de la propia jurisprudencia<sup>10</sup> del Tribunal de Estrasburgo, y también la que se desprende de otros Convenios internacionales sobre la materia, entre los que cabe citar el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, en el que se inspiró la CEDH, y el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en cuyo texto sí se alude explícitamente a la materia tributaria. De acuerdo con ello, voces autorizadas<sup>11</sup> han reclamado una interpretación extensiva del artículo 6 CEDH, a fin de posibilitar que el derecho a un proceso equitativo despliegue también sus efectos en el terreno tributario, en el entendimiento añadido de que la expresión “derechos y obligaciones civiles” contenida en su tenor literal abarca todos aquellos supuestos en los que no se está produciendo una acusación penal a cargo de una persona<sup>12</sup>.

Por otro lado, como ya avanzamos, el derecho a la tutela judicial efectiva se proclama de modo expreso en el artículo 47 CDFUE, siendo diversos los cauces a través de los cuales puede ejercitarse. Debe destacarse, en primer término, la posibilidad de acudir directamente ante el TJUE que contempla el artículo 263 TFUE, con base en el cual “toda persona física o jurídica podrá interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo, contra los actos de los que sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución”.

Igualmente, los derechos e intereses legítimos de los obligados tributarios pueden asimismo tutelarse, de forma indirecta, mediante la vía prevista en el artículo 267 TFUE, que prevé que los Estados miembros eleven cuestiones prejudiciales al TJUE ante dudas hermenéuticas acerca del

---

<sup>8</sup> Sentencias del TEDH de 20 de abril de 1999, Asunto “*Vidacar, S.A.*” y “*Opergrup, S.L.*” contra España; y de 12 de julio de 2001, Asunto *Ferrazzini contra Italia*.

<sup>9</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación (...)*, ob. cit., p. 91.

<sup>10</sup> Véanse, entre otras: Sentencia del TEDH de 7 de julio de 1989, Asunto *Trek Traktörer Aktiebolag contra Suecia*; Sentencia de 26 de marzo de 1992, Asunto *Éditions Périscope contra Francia*; Sentencia de 9 de diciembre de 1994, Asunto *Schouten y Meldrum contra Holanda*; Sentencia de 24 de febrero de 1994, Asunto *Bendenoun contra Francia*; Sentencia de 27 de marzo de 1998, Asunto *J.J. contra Reino Unido*; Sentencia de 17 de diciembre de 1996, Asunto *Saunders contra Reino Unido*; Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Asunto *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. contra Reino Unido*; y, Sentencia de 3 de mayo de 2001, Asunto *J.B. contra Suiza*.

<sup>11</sup> BAKER, Ph.: “Should Article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?”, en *Intertax*, vol. 29, n.º 6-7, 2001, pp. 205 y 209.

<sup>12</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación (...)*, ob. cit., p. 101.

Derecho de la UE. La sujeción de los Estados miembros al cumplimiento del ordenamiento europeo y, por tanto, su deber de otorgar protección a los derechos reconocidos en tal normativa, entre los que se halla el derecho a la tutela judicial efectiva, permite afirmar que éstos quedan obligados a velar por el respeto de tal derecho a través del correspondiente sistema procesal interno, en calidad de jueces nacionales de lo comunitario. El artículo 267 TFUE satisface dicha tutela judicial efectiva en la medida en que legitima –en unos casos– y obliga –en otros–, a los órganos judiciales de cada Estado miembro a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo, al hilo de la protección de los derechos fundamentales que tales órganos han de garantizar.

Ante este sistema dual de protección de derechos fundamentales en el seno de la UE (CEDH/CDFUE y TEDH/TJUE), se hace necesario clarificar las pautas en orden a su coherente aplicación. Debe advertirse, en primer término, que la CDFUE contiene un elenco bastante general, no exhaustivo, y mucho más sintético que el CEDH, en relación con el conjunto de garantías jurisdiccionales, al resumir los derechos de defensa en una cláusula genérica omnicompreensiva. El empleo de una cláusula abierta permite incluir en el alcance del artículo 47 CDFUE derechos no reconocidos expresamente, a través del reenvío tanto al CEDH y a la jurisprudencia dictada al respecto por el TEDH y por el TJUE, como al Derecho de los Estados miembros, posibilitando una interpretación más dinámica y evolutiva<sup>13</sup>.

Por consiguiente, en la medida en que la CDFUE recoja derechos que estén también garantizados por el CEDH, su interpretación deberá realizarse conforme al sentido y alcance que se les confiera en el CEDH, que tiene el carácter de *standard* mínimo<sup>14</sup>, sin perjuicio de que el Derecho de la UE pueda concederle una protección más amplia. Esto es precisamente lo que ocurre en el caso del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario, cuya cobertura por parte del CEDH se reputa, en nuestra opinión, insuficiente, debiendo completarse con las previsiones de los restantes instrumentos normativos europeos, así como por la jurisprudencia, tanto del TEDH como del TJUE, entre las que debería existir una coherencia interna. Y ello porque ambos sistemas operan sobre los mismos países ya que todos los Estados miembros de la UE son parte en el CEDH.

De lo contrario, las divergencias que puedan presentar ambos sistemas cuando la interpretación del contenido de los derechos y libertades protegidas deja de ser idéntica, puede acarrear consecuencias de notable alcance. Al objeto de evitar tales disfuncionalidades, la realidad práctica evidencia un cierto ejercicio recíproco de *self restraint* por parte de ambos Tribunales europeos<sup>15</sup>, de manera que si la cuestión conflictiva atañe al Derecho de la UE y se acude al TJUE planteando una cuestión prejudicial, el TEDH se abstendría de admitir el enjuiciamiento de la petición posterior interpuesta por el juez nacional tras la resolución de la cuestión prejudicial. Ahora bien, si en

<sup>13</sup> FAGGIANI, V.: “El derecho (...)”, ob. cit., p. 7.

<sup>14</sup> PÉREZ SOLA, N.: “La tutela judicial efectiva en el ordenamiento comunitario: la Carta de Derechos Fundamentales de Niza y el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa”, en CARRILLO, M., y LÓPEZ BOFILL, H. (coords.): *La Constitución Europea: Actas del III Congreso Nacional de Constitucionalistas de España*, 2006, p. 480.

<sup>15</sup> PÉREZ SOLA, N.: “La tutela (...)”, ob. cit., pp. 482 a 485.

idénticos términos, pero en ausencia de manifestación del TJUE, la cuestión afectase en alguna medida al Derecho de la UE y a la vez pudiera infringir un derecho fundamental, el TEDH sí intervendría. Esta obligación autoimpuesta de contención se aprecia también claramente en la actuación del TJUE<sup>16</sup>, que no es un Tribunal de derechos humanos, habiendo reiterado en numerosas sentencias que “la salvaguarda de estos derechos, aun inspirándose en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, debe ser asegurada en el marco de la estructura y de los objetivos de la Comunidad”<sup>17</sup>.

En definitiva, cabe concluir que, aunque a nivel de previsión legislativa la atención al derecho a la tutela judicial efectiva nos parece insuficiente por lo que respecta al CEDH, no es menos cierto que tal cobertura se completa con el artículo 47 CDFUE. De otra parte, por lo que respecta a la protección de tal derecho en el terreno aplicativo práctico, ésta queda salvaguardada por el delicado equilibrio construido entre los dos Tribunales europeos, que posibilita no obstante que la interpretación del derecho a la tutela judicial efectiva alcance la máxima extensión que se le haya reconocido por el conjunto de la legislación y acervo comunitario.

## 2. SOBRE EL CORRECTO EJERCICIO DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO ESTRATEGIA PARA REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA

### 2.1. Conexión de la tutela judicial efectiva con la cuestión prejudicial: propuesta de mejora

Como es sabido, una de las manifestaciones de la tutela judicial efectiva en el plano europeo es la posibilidad que arbitra el artículo 267 TFUE para que los Estados miembros puedan formular cuestiones prejudiciales ante el TJUE acerca de la interpretación del Derecho de la UE. Ahora bien, en este contexto nos preguntamos: ¿es el planteamiento de la cuestión prejudicial solamente una posibilidad que se ofrece, o es un deber? Y, en este último caso, ¿qué sucede cuando los órganos competentes para ello no elevan dicha cuestión prejudicial ante el Tribunal europeo –en claro detrimento de la tutela de los derechos de los obligados tributarios–?

---

<sup>16</sup> La doctrina del *self restraint* se evidencia también en otras actuaciones del TJUE, en relación con la materia tributaria, al margen de su relación con el TEDH. Así lo pone de relieve MARTÍN QUERALT, al hilo de la STJUE de 27 de marzo de 2014, en la que el Tribunal europeo declaró que las tasas exigidas para poder acceder a la jurisdicción son una cuestión de legalidad (estatal) ordinaria, que no forma parte de la aplicación del Derecho de la UE, por lo que la función de garante de dicho Tribunal no se puede desplegar en el control de tal materia. MARTÍN QUERALT, J.: “Ya cotiza a la baja el derecho... a la tutela judicial efectiva”, en *Tribuna Fiscal*, n.º 272, 2014, pp. 5 y 6. Y ello pese a que lo que se invocara en la cuestión prejudicial fuera la interpretación del artículo 47 CDFUE, que consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, siendo una de sus facetas el derecho de acceso a la jurisdicción.

<sup>17</sup> STJUE de 17 de diciembre de 1970, *International Handelsgesellschaft*. En la misma línea, la STJUE de 18 de junio de 1991, *Elliniki Radiophonia Tileorassi*, C-260/89, donde apuntaba que: “El Tribunal de Justicia no puede enjuiciar, en relación con el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, una normativa nacional ajena al ordenamiento comunitario. Por el contrario, desde el momento en que semejante normativa entre en el campo de aplicación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia que conozca de un asunto planteado con carácter prejudicial, debe proporcionar todos los elementos de interpretación necesarios para la apreciación por el órgano jurisdiccional nacional, de la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales cuya observancia garantiza el Tribunal de Justicia.”



En su jurisprudencia relativa a la articulación de las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho nacional, el Tribunal Constitucional ha declarado que la verificación del acomodo de la norma interna a la europea compete a los órganos jurisdiccionales ordinarios, así como el enjuiciamiento en su caso del efecto directo de ésta. Es decir, a juicio del TC, la hipotética colisión entre ambos ordenamientos jurídicos no constituye un problema de constitucionalidad, sino de legalidad<sup>18</sup>, por lo que lejos de ser competente el TC, corresponde antes bien a los jueces y tribunales nacionales sancionar la primacía del Derecho de la UE. Queda clara, pues, la posición del juez nacional como juez ordinario de lo comunitario.

En consonancia con ello, los jueces nacionales deben apreciar, en el curso de los procedimientos judiciales, la compatibilidad del ordenamiento interno con el europeo. Si como resultado de este juicio de apreciación se constata una contradicción entre ellos, los jueces nacionales, a la luz de la obligación de asegurar la plena eficacia de la norma comunitaria, deberán inaplicar la disposición nacional aun cuando ésta sea posterior. Este planteamiento fue avalado por el TJUE en su Sentencia de 8 de septiembre de 2015, con ocasión del análisis del Asunto *Taricco*<sup>19</sup>. Dicha inaplicación del Derecho interno por su contradicción con el Derecho de la UE, no puede quedar supeditada a la derogación de la norma interna, ni a su consideración por la jurisdicción constitucional. Toda actuación diferente supondría una vulneración de la prevalencia de la norma europea que se deriva de la transferencia de competencias a favor de la UE, efectuada al suscribir los Tratados.

Además, la previsión en el artículo 267 TFUE de un procedimiento específico ante el Tribunal de Luxemburgo para la resolución de cuestiones interpretativas que sobre el Derecho de la UE puedan suscitarse, representa una vía procesal de indudable valor para la articulación de las relaciones entre ambos bloques normativos y, por ende, para una adecuada tutela de los intereses de los obligados tributarios. El planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del órgano jurisdiccional interno permite al TJUE interpretar o, en su caso, constatar la validez de la norma europea, dejando al juez nacional la resolución del litigio en el que se ha generado la duda.

En el supuesto de que el TJUE declarara la validez o interpretara la normativa europea de modo incompatible con la disposición interna, la resolución del juez nacional comportará la aplicación de la norma europea. Se busca con ello acompasar la uniformidad en la aplicación del Derecho de la UE con la diversidad de jurisdicciones que han de aplicarlo<sup>20</sup>.

Nótese, sin embargo, que si bien el juez nacional debe aplicar de manera incondicionada la normativa europea, no está legitimado, empero, para su interpretación. De ahí que el ordenamiento comunitario le imponga a aquél la obligación de plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE, cuando concurren determinadas circunstancias, alojadas en el artículo 267 TFUE, a saber: “El

---

<sup>18</sup> PÉREZ SOLA, N.: “La tutela (...)”, ob. cit., p. 486.

<sup>19</sup> STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Taricco*, C-105/14, en la que el TJUE declaró la obligación del juez nacional de dejar sin aplicación todas aquellas disposiciones de Derecho interno que puedan ser contrarias a las obligaciones que el Derecho europeo impone a los Estados miembros.

<sup>20</sup> PÉREZ SOLA, N.: “La tutela (...)”, ob. cit., p. 488.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.”

Corresponde, pues, al órgano judicial interno, dicha capacidad de apreciación (siendo irrelevante el criterio del obligado tributario que actúa como parte), que se transforma en obligación en el último caso señalado, caracterizado por la inexistencia de ulterior recurso judicial en el plano interno, aun cuando dicho órgano no ocupe la posición superior de la organización jurisdiccional. La única consecuencia prevista en la hipótesis de que el juez nacional no plantee la cuestión prejudicial, radica en la exigencia de responsabilidad al Estado miembro en cuestión, a través del recurso por incumplimiento.

Consideramos que esta previsión es insuficiente, teniendo en cuenta el importante derecho que en el fondo de la cuestión está en juego, el derecho a la tutela judicial efectiva de las partes implicadas en el proceso. Con arreglo a ello, estimamos que en todos los casos en los que el juez nacional incumple su obligación de garantizar la tutela judicial efectiva de las partes, bien a través de la falta de formulación de la oportuna cuestión prejudicial, bien mediante la emisión de una resolución que se aparte ostensiblemente de la jurisprudencia del TJUE, o bien, por último, dejando de aplicar la norma comunitaria, será posible la interposición por parte de los obligados tributarios del correspondiente recurso de amparo<sup>21</sup> ante el TC, por vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (alteración del sistema de fuentes jurídicas sobre las que debe resolverse la controversia y del juez predeterminado por la ley).

A nuestro juicio, la conexión entre la cuestión prejudicial y el citado derecho constitucional justificaría, en tal caso, la viabilidad del recurso de amparo ante el TC, y ello pese a que éste, como hemos puntualizado anteriormente, no sea competente para analizar el hipotético incumplimiento del artículo 267 TFUE por el juez nacional, en el bien entendido de que el control sobre la aplicabilidad del Derecho de la UE por los poderes públicos nacionales está excluido del recurso de amparo, incluso aunque conduzca a la inaplicación de una norma comunitaria.

Esta tesis, por la que abogo, ha sido ya reconocida por otros Estados miembros, como Alemania y Austria, cuyos Tribunales Constitucionales no han dudado en afirmar la obligación del planteamiento de la cuestión prejudicial “como elemento integrante de la tutela judicial efectiva”<sup>22</sup>, cuyo

---

<sup>21</sup> ALONSO GARCÍA, R., y BAÑO LEÓN, J. M.: “El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 29, 1990, pp. 211 y 212, y PÉREZ SOLA, N.: “La tutela (...)”, ob. cit., pp. 490 y 491.

<sup>22</sup> Sentencias del TC alemán de 21 de agosto de 1996 y de 5 de agosto de 1998.



incumplimiento por el órgano jurisdiccional interno supondría una privación de tal derecho, en su dimensión del derecho al juez predeterminado por la ley. E incluso cabrá citar en apoyo de esta posición la reciente Sentencia del TJUE de 4 de octubre de 2018<sup>23</sup>, recaída en el Asunto *Comisión contra Francia* y pionera en esta sede, pues por primera vez declara el incumplimiento de un Estado miembro que ignoró su obligación de presentar la cuestión prejudicial ante un tema de interpretación del Derecho de la Unión.

## **2.2. Tutela judicial efectiva y legitimación activa: la insuficiente protección de terceros con intereses legítimos ante el Tribunal de Luxemburgo**

Un segundo tema estrechamente conectado con la tutela judicial efectiva es el de la legitimación activa, tanto de sujetos directamente afectados como de terceros con intereses legítimos, para acudir ante el TJUE. La previsión, a estos efectos, es doble (arts. 263 TFUE y 40 del Estatuto del TJUE). No obstante, procede analizar la interpretación que de la misma se ha efectuado en la jurisprudencia del Alto Tribunal, a fin de clarificar el nivel de protección conferido a particulares y a Estados, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito comunitario.

En este marco, el artículo 263 TFUE dispone, por una parte, que: “Toda persona física o jurídica podrá interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo, contra los actos de los que sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución.”

En consecuencia, la legitimación activa corresponderá a las personas físicas y jurídicas frente a decisiones europeas de las que sean destinatarias, aquellas otras decisiones que aun revistiendo forma de reglamento les conciernan de forma directa e individual, así como las decisiones dirigidas a otros particulares o Estados miembros que, sin embargo, les afecten directa e individualmente. La cuestión se polariza, pues, en torno a la interpretación de la noción “afectación directa e individual”, en orden a precisar la virtualidad de las vías procesales que permitan a los ciudadanos impugnar la normativa de la UE lesiva para sus derechos fundamentales.

En este sentido, cabe subrayar que mientras la expresión “afectación directa” no ha planteado dificultades interpretativas<sup>24</sup>, la delimitación de la “afectación individual” sí ha resultado mucho más problemática, dando lugar a una interpretación muy restrictiva de la legitimación activa de los ciudadanos para impugnar actos de carácter general dirigidos a los Estados miembros, pero que no contienen destinatarios concretos. En estos casos, según el TJUE, es necesario que el particular inicialmente no destinatario de la decisión europea, alegue la existencia de dicha afectación individual, “debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que la caracteriza en relación con cualesquiera otras personas y, por ello, la individualiza de manera

---

<sup>23</sup> STJUE de 4 de octubre de 2018, *Comisión Europea contra República Francesa*, C-416/17.

<sup>24</sup> Tal y como declaró el TJUE en su Sentencia de 13 de junio de 1971, *International Fruit Company*, C-41-44/70, “la medida comunitaria impugnada debe surtir efectos directos en la situación jurídica del particular y no debe permitir ninguna facultad de apreciación a los destinatarios de dicha medida encargados de su aplicación, por tener ésta un carácter meramente automático y derivarse únicamente de la normativa comunitaria sin aplicación de otras normas intermedias”.

análoga a la de un destinatario”<sup>25</sup>. Además, los particulares deben acreditar un interés directo en la anulación del acto para obtener algún tipo de mejora en su posición jurídica o cese del perjuicio que padece.

A la vista de esta doctrina jurisprudencial, se ha criticado el tratamiento insatisfactorio que se otorga a la legitimación y que nos lleva a cuestionar su compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva que el propio TJUE ha reconocido como derecho fundamental, en base al entendimiento tan restrictivo de la legitimación activa de los particulares por parte del mismo Tribunal.

En esta órbita, la ausencia de un procedimiento de impugnación individual por parte del ciudadano de la normativa europea que infringiese sus derechos fundamentales, ha constituido una crítica reiterada de la doctrina<sup>26</sup> al actual sistema de protección de derechos fundamentales de la UE, que tan solo resulta paliada a través del recurso de anulación. De ahí que la teórica efectividad de la tutela judicial que *a priori* parece desprenderse de la previsión normativa del artículo 263 TFUE, haya de relativizarse cuando descendemos al terreno de la aplicación práctica, a resultas de la estricta interpretación del TJUE<sup>27</sup>.

Esta misma situación se extrapola a la legitimación de los terceros con intereses legítimos; y ello pese al tenor literal del artículo 40 del Estatuto del TJUE (protocolo n.º 3 del TFUE), que señala que: “Los Estados miembros y las instituciones de la Unión podrán intervenir como coadyuvantes en los litigios sometidos al Tribunal de Justicia. El mismo derecho tendrán los órganos y organismos de la Unión y cualquier otra persona siempre que puedan demostrar un interés en la solución de un litigio sometido al Tribunal de Justicia. Las personas físicas y jurídicas no podrán intervenir en los asuntos entre los Estados miembros, entre instituciones de la Unión, o entre Estados miembros, por una parte, e instituciones de la Unión, por otra. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo, los Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, distintos de los Estados miembros, y el Órgano de Vigilancia de la AELC, previsto por dicho Acuerdo, podrán intervenir como coadyuvantes en los litigios sometidos al Tribunal de Justicia cuando éstos se refieran a uno de los ámbitos de aplicación del referido Acuerdo. Las pretensiones de la demanda de intervención no podrán tener otro fin que apoyar las pretensiones de una de las partes.”

En la actualidad, la globalización de la economía propicia un volumen ingente de inversiones y relaciones transnacionales que, a su vez, se traducen en un mayor número de controversias que ya no sólo tienen lugar entre Administración fiscal-obligado tributario, sino que trascienden este marco. El derecho a la tutela judicial efectiva exige que el tercero interesado pueda hacerse presente en el procedimiento. Sin embargo, observamos cómo en ocasiones y, especialmente en el ámbito europeo, se dificulta la personación de los terceros –aunque sean colaterales– en los procesos tendentes a la solución de disputas en los que ellos también ostentan algún interés legítimo.

---

<sup>25</sup> STJUE de 15 de julio de 1963, *Plaumann c. Comisión*, C-24/62.

<sup>26</sup> PÉREZ SOLA, N.: “La tutela (...)”, ob. cit., p. 472.

<sup>27</sup> Exponente de esta doctrina jurisprudencial es también la STJUE de 25 de julio de 2002, *Unión de Pequeños Agricultores v. Consejo*, C-50/00.

La noción clave en este punto, tal y como se infiere del artículo 40 citado, es la de “interés directo”<sup>28</sup>. Un ejemplo de la rigurosa interpretación que el TJUE está llevando a cabo de dicha expresión es el reciente Caso *Apple*, en el que el TJUE ha confirmado –mediante Orden de 17 de mayo de 2018– la decisión del Tribunal General, acerca de que EEUU no ha podido demostrar<sup>29</sup> la concurrencia del interés necesario para intervenir en el procedimiento relativo a la decisión de la UE, adoptada en agosto de 2016, por la cual las sociedades irlandesas de *Apple* (*Apple Sales International* y *Apple Operations International*) adeudaban más de 13 billones de euros en impuestos, en concepto de ayudas de Estado concedidas indebidamente a *Apple*, que reducía de forma artificial los beneficios de sus compañías. Actualmente esta decisión se halla recurrida por las filiales de *Apple* situadas en Irlanda.

Frente a los argumentos de EEUU, dirigidos a personarse en el procedimiento, alegando que los ingresos fiscales se verían afectados por el procedimiento de recuperación de ayudas en Irlanda, dado que los créditos fiscales extranjeros se compensarían con los impuestos americanos que serían recaudados en futuras repatriaciones de beneficios, el TJUE ha confirmado la decisión del Tribunal General, según la cual tal interés directo no ha sido probado, ya que la repatriación de dividendos no tiene carácter automático, sino que depende de la decisión que adopten las filiales al respecto. La incertidumbre sobre si se producirá o no dicha repatriación conduce, necesariamente, al carácter incierto del “interés directo” que ha de estar presente para intervenir en el procedimiento.

Sin duda, esta restrictiva interpretación del TJUE acerca de la legitimación merece un estudio más profundo desde el prisma de la tutela judicial efectiva, en el bien entendido, además, de que en muchos casos la personación de interesados distintos del principal no comportaría solo el debido respeto a tal derecho, sino también un refuerzo de los principios de eficacia y economía que deben estar presentes en todo proceso.

### Bibliografía

- ALONSO GARCÍA, R., y BAÑO LEÓN, J. M.: “El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 29, 1990, pp. 193-222.
- BAKER, Ph.: “Should Article 6 ECHR (Civil) apply to tax proceedings?”, en *Intertax*, vol. 29, n.º 6-7, 2001, pp. 2015-211.
- CABAÑAS GARCÍA, J. C.: “El derecho fundamental a la justicia civil y su configuración por el Tribunal Constitucional”, en *Revista General de Derecho Constitucional*, n.º 16, 2013, pp. 1-63.
- FAGGIANI, V.: “El derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”, en *Revista General de Derecho Europeo*, n.º 33, 2014, pp. 1-24.

---

<sup>28</sup> Véanse, sobre la restrictiva interpretación del TJUE sobre “interés directo”: Órdenes del Vicepresidente del TJUE de 23 de febrero de 1983, *Chris International Foods v Commission*, C-91/82 y 200/82; 6 de octubre de 2015, *Metallurgiki kai Metallourgiki Etairia Larymnis Larko v Commission*, C-385/15 P(I), parágrafos 6 y 7; y de 1 de marzo de 2016, *Cousins Material House v Commission*, C-635/15 P(I), parágrafos 5 y 6).

<sup>29</sup> Orden del Vicepresidente del TJUE de 17 de mayo de 2018, C-12/18 P(I), parágrafos 20, 22 y 23.

MARTÍN QUERALT, J.: “Ya cotiza a la baja el derecho... a la tutela judicial efectiva”, en *Tribuna Fiscal*, nº 272, 2014, pp. 4-6.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002.

PÉREZ SOLA, N.: “La tutela judicial efectiva en el ordenamiento comunitario: la Carta de Derechos Fundamentales de Niza y el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa”, en CARRILLO, M., y LÓPEZ BOFILL, H. (coords.): *La Constitución Europea: Actas del III Congreso Nacional de Constitucionalistas de España*, 2006, pp. 469-494.